

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA

21050 *Resolución de 23 de diciembre de 2009, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación e interpretación de determinadas directivas comunitarias en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido.*

I

A lo largo de 2008 ha tenido lugar la aprobación de un conjunto de directivas comunitarias cuya tramitación conjunta en las Instituciones Comunitarias ha motivado que sean conocidas con el nombre de «Paquete IVA».

En particular, dichas directivas, que modifican y completan la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, son las siguientes:

1. Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios.
2. Directiva 2008/9/CE, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro.
3. Directiva 2008/117/CE, de 16 de diciembre de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a fin de combatir el fraude fiscal vinculado a las operaciones intracomunitarias.

Como consecuencia de todo ello, el Derecho comunitario se ha visto modificado en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido en tres aspectos esenciales, que se pueden agrupar en los bloques siguientes:

1. El primer bloque se refiere a las reglas que regulan la localización de las prestaciones de servicios. Los cambios se introducen en este ámbito por la Directiva 2008/8/CE que afecta, a través de su artículo 2, a los artículos 44 a 59 ter de la Directiva 2006/112/CE.

Hasta la aprobación de esa directiva, tales reglas han estado fundamentadas en un modelo de tributación de las prestaciones de servicios en origen, de forma tal que un servicio se debía entender localizado en el territorio de aplicación del Impuesto, quedando por tanto sujeto al mismo, en la medida en que la sede del prestador o el establecimiento permanente desde el que se prestara se encontrara en ese territorio. Esta ha sido la regla general, si bien su aplicación práctica ha quedado muy reducida, esencialmente porque las reglas especiales, previstas para una gran diversidad de servicios, se han convertido en las aplicables prioritariamente, mucho más si se tiene en cuenta que la regla general no ha completado en ningún caso aquellos supuestos para los que las reglas especiales concluyen la no sujeción.

En particular, de todas las reglas especiales, las aplicables a los servicios normalmente denominados de profesionales, los de telecomunicaciones y los prestados por vía electrónica, han respondido a un esquema de gravamen en destino, mucho más acorde con la necesaria coincidencia de dicho gravamen con la jurisdicción en la que tiene lugar el consumo. Por ello, tales reglas son las que pasan a ser las aplicables con carácter general de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 44, 45 y 59 de la Directiva 2006/112/CE, distinguiendo las operaciones puramente empresariales, en las que prestador y destinatario tienen tal condición, de aquellas otras cuyo destinatario es un particular. En el primer grupo, el gravamen se localiza en la jurisdicción de destino, mientras que en el segundo lo hace en la de origen.

Con carácter adicional, la Directiva 2008/8/CE afecta a la Directiva 2006/112/CE respecto de la condición de empresario profesional de determinadas entidades (artículo 43), modifica

el concepto de empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto (artículo 192 bis), generaliza el mecanismo de inversión del sujeto pasivo (artículo 196), amplía el contenido del estado recapitulativo o declaración 349 (artículo 262) y establece la atribución de un número de identificación a efectos del Impuesto a quienes realicen la adquisición o la prestación de servicios intracomunitarios (artículo 214).

2. En el segundo bloque, y por medio de lo dispuesto en la Directiva 2008/9/CE, se simplifica sustancialmente el procedimiento de devolución del Impuesto a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad.

El nuevo sistema de devolución se basa en un sistema de ventanilla única, en el cual los solicitantes deberán presentar por vía electrónica las solicitudes de devolución del Impuesto soportado en un Estado miembro distinto de aquel en el que estén establecidos; para ello, utilizarán los formularios alojados en la página web correspondiente a su Estado de establecimiento. Dicha solicitud se remitirá por el Estado de establecimiento al Estado de devolución, es decir, aquel en el que se haya soportado el Impuesto.

En los supuestos en los que España sea el Estado de establecimiento, dicho formulario deberá ponerse a disposición de los solicitantes a través de la página web de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

En todo caso y como ya ocurría en la actualidad, las solicitudes de devolución a través de este sistema exigen, de acuerdo con el Derecho comunitario (artículos 5 y 6 de la Directiva 2008/9/CE) y con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, el cumplimiento de todos los requisitos establecidos para el ejercicio del derecho a la deducción por el Estado de devolución, junto con el requisito de actividad correspondiente al Estado de establecimiento.

3. Finalmente, el tercer bloque se refiere a la Directiva 2008/117/CE, que armoniza el devengo de determinadas prestaciones de servicios y modifica los plazos de presentación y el contenido del estado recapitulativo, o modelo 349 como es conocido en España.

II

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 7 de la Directiva 2008/8/CE, 29 de la Directiva 2008/9/CE y 3 de la Directiva 2008/117/CE, los Estados miembros deben poner en vigor las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido por dichas directivas con efectos a partir del 1 de enero de 2010.

En este sentido, el Consejo de Ministros del pasado 30 de abril de 2009 fue informado por la Vicepresidenta Segunda y Ministra de Economía y Hacienda de un Anteproyecto de Ley por la que se transponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria.

Dicho Anteproyecto, sometido desde ese momento a información pública a través de su publicación en la página web del Ministerio de Economía y Hacienda, fue dictaminado por el Consejo de Estado el 17 de septiembre de 2009 y aprobada su remisión a las Cortes Generales como Proyecto de Ley por el Consejo de Ministros el 2 de octubre de 2009.

El pasado 10 de diciembre, el Congreso de los Diputados aprobó dicho Proyecto de Ley, encontrándose el texto en estos momentos pendiente de su tramitación por el Senado.

El contenido del mencionado Proyecto de Ley tiene por finalidad modificar la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en todos aquellos preceptos que se ven afectados por el contenido de las citadas directivas comunitarias.

No obstante, dado que no es previsible la aprobación del Proyecto de Ley antes del 1 de enero de 2010, fecha en la que, como se ha indicado, deben estar ya en vigor las disposiciones de Derecho comunitario referidas, resulta necesario arbitrar provisionalmente, hasta que dicha aprobación tenga lugar, un conjunto de criterios interpretativos que permita dar cumplimiento al mandato contenido en las directivas que conforman el llamado Paquete IVA en la parte que afecta a la Ley 37/1992.

Paralelamente a la reforma de la Ley 37/1992 señalada, las aludidas modificaciones en el Derecho comunitario afectan a diversos preceptos del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre. En este caso, las modificaciones se encuentran recogidas en un proyecto de Real Decreto que ha sido dictaminado por el Consejo de Estado el 17 de diciembre y cuya aprobación se encuentra, a estos efectos, condicionada a la previa actualización de la Ley 37/1992.

Respecto de todo ello, debe recordarse que el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha señalado de forma reiterada la posibilidad de los particulares de invocar la aplicación directa de los preceptos de una directiva que sean incondicionales y suficientemente precisos cuando, expirado el plazo para su transposición, esta no haya tenido lugar o bien tales preceptos se hayan adaptado incorrectamente. En este sentido, ha de destacarse la sentencia de 5 de abril de 1979, Asunto C-148/78, Ratti, y, particularmente en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, la sentencia de 19 de enero de 1982, Asunto C-8/81, Becker, y la sentencia de 11 de julio de 2002, Asunto C-62/00, Marks & Spencer. Dicha jurisprudencia ha sido recogida, en los mismos términos, por el Tribunal Supremo, entre otras, en su sentencia de 15 de marzo de 1999 y, más recientemente, en su sentencia de 10 de marzo de 2003.

Ante la concurrencia de tales circunstancias en relación con las Directivas 2008/8/CE, 2008/9/CE y 2008/117/CE, se han planteado diversas dudas sobre su contenido, derivadas de las distorsiones que se pueden producir como consecuencia de la aplicación de diferentes reglas de localización de los servicios y de las solicitudes de devolución por no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto una vez los otros Estados miembros procedan a su transposición.

En este contexto, y dadas las características de estas operaciones, su cuantía y la recurrencia y continuidad con las que se realizan, así como el mandato ineludible de transposición referido, se hace necesario, puesto todo ello en conocimiento de la Comisión de las Comunidades Europeas, aclarar los criterios que derivan de la aplicación de las citada directivas a partir del 1 de enero de 2010, razón que justifica que esta Dirección General haya entendido oportuno dictar esta Resolución.

III

Primero. *Condición de empresario o profesional.*—De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE y a los solos efectos de lo dispuesto en los apartados segundo y tercero de esta Resolución, se reputarán empresarios o profesionales actuando como tales respecto de todos los servicios que les sean prestados quienes realicen actividades empresariales o profesionales simultáneamente con otras que no estén sujetas al Impuesto, así como las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales siempre que, en este último caso, tengan asignado un número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido suministrado por la Administración tributaria española.

Segundo. *Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas generales.*

1. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112/CE, las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado dos del artículo 70 de la Ley 37/1992 y en el apartado tercero de esta Resolución, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su

defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

2. No obstante lo dispuesto en el número 2.º anterior y como consecuencia de lo dispuesto por el artículo 59 de la Directiva 2006/112/CE, no se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando el destinatario de los mismos no sea un empresario o profesional actuando como tal y esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual fuera de la Comunidad, salvo en el caso de que dicho destinatario esté establecido o tenga su domicilio o residencia habitual en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla y se trate de los servicios a que se refieren las letras a) a l) siguientes:

a) Las cesiones y concesiones de derechos de autor, patentes, licencias, marcas de fábrica o comerciales y los demás derechos de propiedad intelectual o industrial, así como cualesquiera otros derechos similares.

b) La cesión o concesión de fondos de comercio, de exclusivas de compra o venta o del derecho a ejercer una actividad profesional.

c) Los de publicidad.

d) Los de asesoramiento, auditoría, ingeniería, gabinete de estudios, abogacía, consultores, expertos contables o fiscales y otros similares, con excepción de los comprendidos en el número 1º del apartado uno del artículo 70 de la Ley 37/1992.

e) Los de tratamiento de datos y el suministro de informaciones, incluidos los procedimientos y experiencias de carácter comercial.

f) Los de traducción, corrección o composición de textos, así como los prestados por intérpretes.

g) Los de seguro, reaseguro y capitalización, así como los servicios financieros, citados, respectivamente, en los números 16º y 18º del apartado uno del artículo 20 de la Ley 37/1992, incluidos los que no estén exentos, con excepción del alquiler de cajas de seguridad.

h) Los de cesión de personal.

i) El doblaje de películas.

j) Los arrendamientos de bienes muebles corporales, con excepción de los que tengan por objeto cualquier medio de transporte y los contenedores.

k) La provisión de acceso a los sistemas de distribución de gas natural o electricidad, el transporte o transmisión de gas y electricidad a través de dichos sistemas, así como la prestación de otros servicios directamente relacionados con cualesquiera de los servicios comprendidos en esta letra.

l) Las obligaciones de no prestar, total o parcialmente, cualquiera de los servicios enunciados en este número.

m) Los servicios prestados por vía electrónica.

n) Los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

Tercero. *Lugar de realización de las prestaciones de servicios. Reglas especiales.*

1. De conformidad con lo dispuesto en los artículos 46 a 50 y 53 a 58 de la Directiva 2006/112/CE y sin perjuicio de lo establecido en el apartado dos del artículo 70 de la Ley 37/1992 y en el apartado segundo de esta Resolución, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.

c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.

d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.

e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.

f) Los de alquiler de cajas de seguridad.

g) La utilización de vías de peaje.

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

2.º Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como este se define en el artículo 3 de la Ley 37/1992:

a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.

b) Los de transporte de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal siempre que no se trate de transportes intracomunitarios de bienes.

3.º Los relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias o exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores, cuando se presten materialmente en dicho territorio, cualquiera que sea su destinatario.

4.º Los prestados por vía electrónica desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

A efectos de lo dispuesto en este número, se presumirá que el destinatario del servicio se encuentra establecido o es residente en el territorio de aplicación del Impuesto cuando se efectúe el pago de la contraprestación del servicio con cargo a cuentas abiertas en establecimientos de entidades de crédito ubicadas en dicho territorio.

5.º A) Los de restaurante y catering en los siguientes supuestos:

a) Los prestados a bordo de un buque, de un avión o de un tren, en el curso de la parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad cuyo lugar de inicio se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.

Cuando se trate de un transporte de ida y vuelta, el trayecto de vuelta se considerará como un transporte distinto.

b) Los restantes servicios de restaurante y catering cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto.

B) A los efectos de lo dispuesto en la parte A, letra a), de este número, se considerará como:

a) Parte de un transporte de pasajeros realizado en la Comunidad: la parte de un transporte de pasajeros que, sin hacer escala en un país o territorio tercero, discurra entre los lugares de inicio y de llegada situados en la Comunidad.

b) Lugar de inicio: el primer lugar previsto para el embarque de pasajeros en la Comunidad, incluso después de la última escala fuera de la Comunidad.

c) Lugar de llegada: el último lugar previsto para el desembarque en la Comunidad de pasajeros embarcados también en ella, incluso antes de otra escala hecha en un país o territorio tercero.

6.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 37/1992 o en la presente Resolución, en su caso.

7.º Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

- a) Los servicios accesorios a los transportes tales como la carga y descarga, transbordo, manipulación y servicios similares.
- b) Los trabajos y las ejecuciones de obra realizados sobre bienes muebles corporales y los informes periciales, valoraciones y dictámenes relativos a dichos bienes.

8.º Los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión, prestados desde la sede de actividad o un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar del domicilio o residencia habitual de un empresario o profesional que se encuentre fuera de la Comunidad y cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que este último se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto y la utilización o explotación efectivas de dichos servicios se realicen en el citado territorio.

9.º Los servicios de arrendamiento a corto plazo de medios de transporte cuando estos se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio.

A los efectos de lo dispuesto en este número, se entenderá por corto plazo la tenencia o el uso continuado de medios de transporte durante un periodo ininterrumpido no superior a treinta días y, en el caso de los buques, no superior a noventa días.

10. Los transportes intracomunitarios de bienes cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal cuando se inicien en el mismo.

2. De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 51 de la Directiva 2006/112/CE, se entenderá por:

- a) Transporte intracomunitario de bienes: el transporte de bienes cuyos lugares de inicio y de llegada estén situados en los territorios de dos Estados miembros diferentes.
- b) Lugar de inicio: el lugar donde comience efectivamente el transporte de los bienes, sin tener en cuenta los trayectos efectuados para llegar al lugar en que se encuentren los bienes.
- c) Lugar de llegada: el lugar donde se termine efectivamente el transporte de los bienes.

Cuarto. *Devengo de determinadas prestaciones de servicios.*—De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 1 de la Directiva 2008/117/CE en relación con el apartado 2 del artículo 64 y con el artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE, en las prestaciones de servicios en las que el destinatario sea el sujeto pasivo del Impuesto conforme a lo previsto en los números 2.º y 3.º del apartado uno del artículo 84 de la Ley 37/1992 y en el apartado quinto de esta Resolución, se lleven a cabo de forma continuada durante un plazo superior a un año y no den lugar a pagos anticipados durante dicho período, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al período transcurrido desde el inicio de la operación o desde el anterior devengo hasta la citada fecha, en tanto no se ponga fin a dichas prestaciones de servicios.

Quinto. *Sujetos pasivos del Impuesto.*

1. De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 196 de la Directiva 2006/112/CE y sin perjuicio de lo dispuesto en el número 4º del apartado uno del artículo 84 de la Ley 37/1992, serán sujetos pasivos del Impuesto los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin más excepciones que las contenidas en las letras b') y c') del número 2º del apartado uno del artículo 84 de la Ley 37/1992.

2. Asimismo y de acuerdo con el citado artículo 196, serán sujetos pasivos del Impuesto las personas jurídicas que no actúen como empresarios o profesionales pero sean destinatarias de las operaciones sujetas al mismo que se indican a continuación

realizadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del mismo:

- a) Las entregas subsiguientes a las adquisiciones intracomunitarias a que se refiere el apartado tres del artículo 26 de la Ley 37/1992, cuando hayan comunicado al empresario o profesional que las realiza el número de identificación que a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido tengan asignado por la Administración española.
- b) Las prestaciones de servicios a que se refieren los apartados segundo y tercero de esta Resolución.

Sexto. Consideración de empresario o profesional establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.—De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE, y a los efectos de lo dispuesto en los números 2.º, 3.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 y del apartado quinto de esta Resolución, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas.

Séptimo. Solicitudes de devolución de empresarios o profesionales establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto correspondientes a cuotas soportadas por operaciones efectuadas en la Comunidad con excepción de las realizadas en dicho territorio.

1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 171 de la Directiva 2006/112/CE y en la Directiva 2008/9/CE, los empresarios o profesionales que estén establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto solicitarán la devolución de las cuotas soportadas por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas en la Comunidad, con excepción de las realizadas en dicho territorio, mediante la presentación por vía electrónica de una solicitud a través de los formularios dispuestos al efecto en el portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dicho órgano informará sin demora al solicitante de la recepción de la solicitud por medio del envío de un acuse de recibo electrónico y decidirá su remisión por vía electrónica al Estado miembro en el que se hayan soportado las cuotas en el plazo de 15 días contados desde dicha recepción.

2. No obstante, se notificará por vía electrónica al solicitante que no procede la remisión de su solicitud cuando, durante el periodo al que se refiera, concorra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que no haya tenido la condición de empresario o profesional actuando como tal.
- b) Que haya realizado exclusivamente operaciones que no originen el derecho a la deducción total del Impuesto.
- c) Que realice exclusivamente actividades que tributen por los regímenes especiales de la agricultura, ganadería y pesca o del recargo de equivalencia.

Octavo. Régimen especial de devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

1. De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 171, en el artículo 171 bis de la Directiva 2006/112/CE, en la Directiva 2008/9/CE y en el artículo 119 de la Ley 37/1992, los empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto pero establecidos en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, podrán solicitar la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que hayan soportado por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios realizadas en dicho territorio, de

acuerdo con los requisitos y limitaciones previstos en las citadas normas y en este apartado octavo.

A estos efectos, se consideran no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los empresarios o profesionales que, siendo titulares de un establecimiento permanente situado en el mencionado territorio, no realicen desde el mismo entregas de bienes o prestaciones de servicios durante el periodo al que se refiera la solicitud.

2. Los empresarios o profesionales que soliciten dichas devoluciones deberán reunir las siguientes condiciones durante el periodo al que se refiera su solicitud:

1.º Estar establecidos en la Comunidad o en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla.

2.º No haber realizado en el territorio de aplicación del Impuesto entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al mismo distintas de las que se relacionan a continuación:

a) Entregas de bienes y prestaciones de servicios en las que los sujetos pasivos del Impuesto sean sus destinatarios.

b) Servicios de transporte y sus servicios accesorios que estén exentos del Impuesto en virtud de lo dispuesto en los artículos 21, 23, 24 y 64 de la Ley 37/1992.

3.º No ser destinatarios de entregas de bienes ni de prestaciones de servicios respecto de las cuales tengan dichos solicitantes la condición de sujetos pasivos en virtud de lo dispuesto en los números 2.º y 4.º del apartado uno del artículo 84 de la Ley 37/1992 y en el apartado quinto de esta Resolución.

4.º Cumplir con la totalidad de los requisitos y limitaciones establecidos en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992 para el ejercicio del derecho a la deducción, en particular, los contenidos en los artículos 95 y 96 de la misma, así como los referidos en este apartado octavo.

5.º Destinar los bienes adquiridos o importados o los servicios de los que hayan sido destinatarios en el territorio de aplicación del Impuesto a la realización de operaciones que originen el derecho a deducir de acuerdo con lo dispuesto en la normativa vigente en el Estado miembro en donde estén establecidos.

La devolución deberá efectuarse en función del porcentaje de deducción aplicable al solicitante en su Estado miembro de establecimiento.

Si con posterioridad a la presentación de la solicitud de devolución se regularizara el porcentaje de deducción aplicable, el solicitante deberá proceder en todo caso a corregir su importe, rectificando la cantidad solicitada o reembolsando la cantidad devuelta en exceso en una solicitud de devolución que se presente durante el año natural siguiente al período de devolución cuyo porcentaje haya sido objeto de rectificación.

Cuando no se hayan presentado solicitudes de devolución durante dicho año, la rectificación se realizará mediante el envío de una solicitud de rectificación por vía electrónica que se presentará a través del portal electrónico de la Administración tributaria del Estado de establecimiento.

En la determinación del importe a devolver se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley 37/1992. A estos efectos, se tendrá en cuenta cuál es la utilización de los bienes o servicios por el empresario o profesional no establecido en la realización de operaciones que le originan el derecho a deducir, en primer lugar, según la normativa aplicable en el Estado miembro en el que esté establecido y, en segundo lugar, según lo dispuesto en la Ley 37/1992.

6.º Presentar su solicitud de devolución por vía electrónica a través del portal electrónico dispuesto al efecto por el Estado miembro en el que estén establecidos.

3. Lo previsto en el número 5.º del número 2 de este apartado séptimo, resultará igualmente aplicable a los empresarios o profesionales establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, de acuerdo con las características propias de los impuestos indirectos generales sobre el consumo vigentes en dichos territorios.

4. Las solicitudes de devolución deberán referirse a los periodos anual o trimestral inmediatamente anteriores a su presentación.

No obstante, las solicitudes de devolución podrán referirse a un período de tiempo inferior a tres meses cuando dicho periodo constituya el saldo de un año natural.

5. Las solicitudes de devolución deberán reunir los siguientes requisitos:

a) La presentación se realizará por vía electrónica a través del formulario dispuesto al efecto en el portal electrónico de la Administración tributaria del Estado miembro donde esté establecido el solicitante. Este formulario deberá reunir los requisitos y las especificaciones técnicas determinadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Cuando se trate de solicitantes establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla, la solicitud se presentará a través del portal electrónico de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

Dicho órgano, que será el competente tramitar y resolver las solicitudes a que se refiere este artículo, comunicará al solicitante o a su representante la fecha de recepción de su solicitud a través de un mensaje enviado por vía electrónica.

b) La solicitud comprenderá las cuotas soportadas por las adquisiciones de bienes o servicios por las que se haya devengado el Impuesto y se haya expedido la correspondiente factura en el periodo a que se refieran. En el caso de las importaciones de bienes, la solicitud deberá referirse a las realizadas durante el periodo de devolución definido en el número 4 de este apartado octavo.

Asimismo, podrá presentarse una nueva solicitud referida a un año natural que comprenda, en su caso, las cuotas soportadas por operaciones no consignadas en otras anteriores siempre que las mismas se hayan realizado durante el año natural considerado.

c) La solicitud de devolución deberá contener la siguiente información:

1.º Nombre y apellidos o denominación social y dirección completa del solicitante.

2.º Número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido o número de identificación fiscal del solicitante.

3.º Una dirección de correo electrónico.

4.º Descripción de la actividad empresarial o profesional del solicitante a la que se destinan los bienes y servicios correspondientes a las cuotas del Impuesto cuya devolución se solicita.

5.º Identificación del período de devolución a que se refiera la solicitud de acuerdo con lo dispuesto en el definido en el número 4 de este apartado octavo.

6.º Una declaración del solicitante en la que manifieste que no realiza en el territorio de aplicación del Impuesto operaciones distintas de las indicadas en el número 2.º del número 2 de este apartado octavo.

Asimismo, cuando se trate de un empresario o profesional titular de un establecimiento permanente situado en el territorio de aplicación del Impuesto, deberá manifestarse en dicha declaración que no se han realizado entregas de bienes ni prestaciones de servicios desde ese establecimiento permanente durante el periodo a que se refiera la solicitud.

7.º Identificación y titularidad de la cuenta bancaria, con mención expresa a los códigos IBAN y BIC que correspondan.

En el caso de que no se trate de una cuenta abierta en un establecimiento de una entidad de crédito ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto, Islas Canarias, Ceuta o Melilla, todos los gastos que origine la transferencia se detraerán del importe de la devolución acordada.

8.º Los siguientes datos adicionales y de codificación por cada factura o documento de importación:

a) Nombre y domicilio completo de quien entregue los bienes o preste los servicios.

b) Número de identificación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, o número de identificación fiscal de quien entregue los bienes o preste los servicios que le haya sido asignado por el Estado miembro de devolución de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 239 y 240 de la directiva 2006/112/CE.

Lo dispuesto en esta letra no se aplicará a los documentos de importación.

c) Prefijo del Estado miembro de devolución de acuerdo con lo establecido en el artículo 215 de la Directiva 2006/112/CE.

Lo dispuesto en esta letra no se aplicará a los documentos de importación.

d) Fecha y número de la factura o del documento de importación.

e) Base imponible y cuota del Impuesto expresados en la moneda del Estado miembro de devolución.

f) Cuota del Impuesto deducible expresada en la moneda del Estado miembro de devolución.

g) En su caso, prorrata de deducción que le resulte aplicable al solicitante calculada de conformidad con las normas del Estado miembro en que esté establecido.

h) Naturaleza de los bienes y servicios adquiridos designados según los siguientes códigos:

- 1.º Carburante.
- 2.º Arrendamiento de medios de transporte.
- 3.º Gastos relacionados con los medios de transporte distintos de los bienes y servicios a que hacen referencia los códigos 1.º y 2.º anteriores.
- 4.º Peajes y tasas por el uso de carreteras.
- 5.º Gastos de transporte, tales como gastos de taxi o gastos de utilización de medios de transporte públicos.
- 6.º Alojamiento.
- 7.º Alimentación, bebidas, y servicios de restaurante.
- 8.º Entradas a ferias y exposiciones.
- 9.º Gastos suntuarios, de ocio, y de representación.
10. Otros.

Si se utilizase el código 10, deberá indicarse la naturaleza de los bienes entregados o de los servicios prestados.

6. La solicitud de devolución únicamente se considerará presentada cuando contenga toda la información a que se refiere la letra c) del número 5 anterior de este apartado octavo.

7. El plazo para la presentación de la solicitud de devolución se iniciará el día siguiente al final de cada trimestre natural o de cada año natural y concluirá el 30 de septiembre siguiente al año natural en el que se hayan soportado las cuotas a que se refiera.

8. El importe total de las cuotas del Impuesto consignadas en una solicitud de devolución trimestral no podrá ser inferior a 400 euros.

No obstante, cuando la solicitud se refiera al conjunto de operaciones realizadas durante un año natural, su importe no podrá ser inferior a 50 euros.

9. Cuando el órgano competente para resolver la solicitud presentada estime que no dispone de toda la información que precise, podrá requerir la información adicional necesaria al solicitante, a la autoridad competente del Estado miembro donde esté establecido aquel o a terceros, mediante un mensaje enviado por vía electrónica dentro del plazo de los cuatro meses contados desde la recepción de la misma. Igualmente, dicho órgano podrá solicitar cualquier información ulterior que estime necesaria.

No obstante, cuando la información se requiera de persona distinta del solicitante o de la autoridad competente del Estado miembro de establecimiento, la solicitud sólo podrá efectuarse por vía electrónica cuando el receptor de la solicitud esté dado de alta en el servicio de notificaciones en dirección electrónica.

Cuando existan dudas acerca de la validez o exactitud de los datos contenidos en una solicitud de devolución, el órgano competente para su tramitación podrá requerir al solicitante, en su caso, la aportación del original o de una copia de la factura o documento de importación correspondientes, cualquiera que sea el importe de la base imponible consignada en los mismos. Dichos originales deberán mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante el plazo de prescripción del Impuesto.

Las solicitudes de información adicional o ulterior deberán ser atendidas por su destinatario en el plazo de un mes contado desde su recepción.

10. La resolución de la solicitud de devolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante durante los cuatro meses siguientes a la fecha de su recepción por el órgano competente para la adopción de la misma.

No obstante, cuando sea necesaria la solicitud de información adicional, la resolución deberá adoptarse y notificarse al solicitante en el plazo de dos meses desde la recepción de la información solicitada, o desde el fin del transcurso de un mes desde que la misma se efectuó si dicha solicitud no fuera atendida por su destinatario. En estos casos, el procedimiento de devolución tendrá una duración mínima de seis meses contados desde la recepción de la solicitud por el órgano competente para resolverla.

Cuando sea necesaria la solicitud de ulterior información adicional, el plazo máximo para resolver una solicitud de devolución será de ocho meses contados desde la fecha de la recepción de esta, entendiéndose desestimada si transcurridos los plazos a que se refiere este apartado no se ha recibido notificación expresa de su resolución

11. Reconocida la devolución, deberá procederse a su abono en los 10 días siguientes a la finalización de los plazos a que se refiere el apartado anterior de este artículo.

12. La desestimación total o parcial de la solicitud presentada podrá ser recurrida por el solicitante de acuerdo con lo dispuesto en el título V de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

13. Transcurridos los plazos que se establecen en el número 10 de este apartado octavo sin que se haya ordenado el pago de la devolución por causa imputable a la Administración tributaria, se aplicará a la cantidad pendiente de devolución el interés de demora a que se refiere el artículo 26 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, desde el día siguiente al de la finalización de dichos plazos y hasta la fecha del ordenamiento de su pago, sin necesidad de que el solicitante así lo reclame.

No obstante, no se devengarán intereses de demora si el solicitante no atiende en el plazo previsto en el número 9 de este apartado octavo los requerimientos de información adicional o ulterior que le sean hechos.

Tampoco procederá el devengo de intereses de demora hasta que no se presente copia electrónica de las facturas o documentos de importación a que se refiera la solicitud en los casos previstos en el número 9 de este apartado octavo.

14. Si con posterioridad al abono de una devolución se pusiera de manifiesto su improcedencia por no cumplirse los requisitos y limitaciones establecidos por este apartado octavo, o bien por haberse obtenido aquella en virtud de datos falsos, incorrectos o inexactos, la Administración tributaria procederá directamente a recuperar su importe junto con los intereses de demora devengados y la sanción que se pudiera imponer instruido el expediente que corresponda, de acuerdo con el procedimiento de recaudación regulado en el capítulo V del título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, sin perjuicio de las disposiciones sobre asistencia mutua en materia de recaudación relativas al Impuesto.

Noveno. *Solicitudes de devolución presentadas por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a cuotas soportadas en 2009.*—Las solicitudes de devolución de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido pero establecidos en la Comunidad presentadas hasta el 31 de diciembre de 2009, se tramitarán de acuerdo con lo dispuesto en la Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios —modalidades de devolución del Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, conforme a su transposición al Derecho interno a través de los artículos 119 de la Ley 37/1992 y 31 del Reglamento del Impuesto. Dichos preceptos serán igualmente de aplicación para las solicitudes de devolución de empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido pero establecidos en las Islas Canarias, Ceuta o Melilla presentadas hasta el 31 de diciembre de 2009.

Décimo. *Contenido y plazos de presentación de la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.*

1. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 262 de la Directiva 2006/112/CE y 78 a 80 del Reglamento del Impuesto, los empresarios y profesionales deberán presentar una declaración recapitulativa de las entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes y de las prestaciones intracomunitarias de servicios que realicen, consignando en la misma los datos de identificación de los proveedores y adquirentes de los bienes y los prestadores y destinatarios de los servicios, así como la base imponible total relativa a las operaciones efectuadas con cada uno de ellos.

La presentación de dicha declaración recapitulativa se realizará a través de un formulario que deberá reunir los requisitos y las especificaciones técnicas determinadas por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y que se encontrará alojado en su página web.

2. De acuerdo con lo dispuesto en la letra c) del artículo 262 de la Directiva 2006/112/CE, se considerarán prestaciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios en las que concurran los siguientes requisitos:

a) Que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entiendan prestadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

b) Que estén sometidas efectivamente a gravamen en otro Estado miembro.

c) Que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y radique en dicho Estado miembro la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, o que dicho destinatario sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional pero tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto suministrado por ese Estado miembro.

d) Que el sujeto pasivo sea dicho destinatario.

3. De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 264 y 265 de la Directiva 2006/112/CE, las operaciones deberán consignarse en la declaración recapitulativa correspondiente al período de declaración en el que se hayan devengado.

4. De acuerdo con los artículos 263 de la Directiva 2006/112/CE y 81 del Reglamento del Impuesto, el período de declaración y los plazos para la presentación de la declaración recapitulativa serán los siguientes:

1.º Con carácter general, la declaración recapitulativa deberá presentarse por cada mes natural durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente, salvo la correspondiente al mes de julio, que podrá presentarse durante el mes de agosto y los veinte primeros días naturales del mes de septiembre.

2.º Cuando ni durante el trimestre de referencia ni en cada uno de los cuatro trimestres naturales anteriores el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que deban consignarse en la declaración recapitulativa sea superior a 100.000 euros, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, la declaración recapitulativa deberá presentarse durante los veinte primeros días naturales del mes inmediato siguiente al correspondiente período trimestral.

Si al final de cualquiera de los meses que componen cada trimestre natural se superara el importe mencionado en el párrafo anterior, deberá presentarse una declaración recapitulativa para el mes o los meses transcurridos desde el comienzo de dicho trimestre natural durante los veinte primeros días naturales inmediatos siguientes.

5. En todos los casos a que se refiere el número 4 este apartado décimo, la declaración recapitulativa correspondiente al último período del año deberá presentarse durante los treinta primeros días naturales del mes de enero.

6. No obstante lo dispuesto en el número 4 de este apartado décimo y de acuerdo con el apartado 3 del artículo 81 del Reglamento del Impuesto, el Ministro de Economía y Hacienda podrá autorizar que la declaración recapitulativa se refiera al año natural respecto

de aquellos empresarios o profesionales en los que concurran las dos circunstancias siguientes:

1.º Que el importe total de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, realizadas durante el año natural anterior no sea superior a 35.000 euros.

2.º Que el importe total de las entregas de bienes, que no sean medios de transporte nuevos, exentas del impuesto de acuerdo con lo dispuesto en los apartados uno y tres del artículo 25 de la Ley del Impuesto realizadas durante el año natural anterior, no sea superior a 15.000 euros.

Undécimo. *Asignación del número de identificación fiscal a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.*—De acuerdo con lo dispuesto en las letras d) y e) del artículo 214 de la Directiva 2006/112/CE, el número de identificación fiscal definido en el apartado 1 del artículo 25 del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio deberá asignarse, además de a las indicadas en el apartado 2 del artículo 25 del citado Reglamento, a las siguientes personas o entidades:

1.º Empresarios o profesionales que sean destinatarios de servicios prestados por otros empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el valor añadido respecto de los cuales sean sujetos pasivos.

2.º Empresarios o profesionales que presten servicios que no se localicen en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el sujeto pasivo sea el destinatario de los mismos.

Madrid, 23 de diciembre de 2009.—El Director General de Tributos, Jesús Gascón Catalán.